

ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL

Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas

Análisis de la CINIIF 23 Tratamientos impositivos inciertos y efectos del COVID-19 aplicado al Ecuador.

PROYECTO INTEGRADOR

Previo la obtención del Título de:

Licenciado en Auditoría y Control de Gestión

Presentado por:

Israel Moisés Lazo Ramos

GUAYAQUIL – ECUADOR

Año: 2020

DEDICATORIA

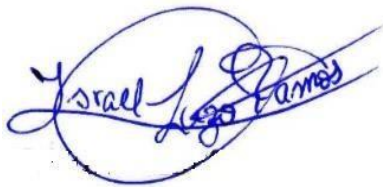
A mis motores de vida, mis padres, Carlos y Juanita, por su amor y apoyo incondicional, por sus esfuerzos, por sus abrazos, por sus miradas. Por mostrarme el camino del bien y, aunque en ocasiones lo haya perdido de vista, les dedico mi esfuerzo por tener siempre sus brazos abiertos para recibir a su hijo pródigo.

AGRADECIMIENTOS

Mis más sinceros agradecimientos a las personas que participaron en mi formación académica y profesional desde la etapa del colegio hasta la presente fecha. Son héroes y personas de bien, cuyos nombres los tengo atesorados en mi corazón.

DECLARACIÓN EXPRESA

“Los derechos de titularidad y explotación, me corresponde conforme al reglamento de propiedad intelectual de la institución; *Israel Moisés Lazo Ramos* y doy mi consentimiento para que la ESPOL realice la comunicación pública de la obra por cualquier medio con el fin de promover la consulta, difusión y uso público de la producción intelectual”.



Israel Moisés Lazo Ramos

EVALUADORES



Firmado electrónicamente por:
MARLON VICENTE
MANYA ORELLANA

Econ. Marlon Manyá Orellana
Profesor de la materia

RESUMEN

La pandemia generada por el COVID-19 movió al mundo entero hacia una nueva realidad en diferentes campos, sean estos social, tecnológico, de consumo y financiero. Este último motivó la generación del presente documento. Dadas las medidas adoptadas por los gobiernos y los sucesos que los acompañaron, la salud financiera de las empresas se vio afectada y consigo la información que la representa. Por tal motivo se planteó el objetivo de Analizar la incidencia de la pandemia generada por el COVID-19 en la aplicación de la CINIIF 23 Tratamientos Impositivos Inciertos, a través del estudio de los cambios en la medición de los elementos de los estados financieros y su armonía con la norma fiscal, para el cálculo del impuesto a las ganancias, su efecto financiero y tributario. Para esto fue necesario el análisis de la normativa contable y tributaria vigente y aplicable a las empresas de los diferentes sectores. Se determinó que las bases de medición de los elementos de los estados financieros cambiaron, por lo que era necesario actualizar los importes, pero ante los cambios recientes los organismos gubernamentales no habían emitido la normativa tributaria para regular dichos cambios, ocasionando los tratamientos impositivos inciertos los cuales fueron tratados de acuerdo al valor esperado.

Palabras Clave: COVID-19, pandemia, impuestos, deterioro, valor esperado

ABSTRACT

The pandemic generated by COVID-19 moved the entire world towards a new reality in different fields, be they social, technological, consumer and financial. The latter motivated the generation of this document. Given the measures adopted by the governments and the events that accompanied them, the financial health of the companies was affected and I obtained the information that represents them. For this reason, the objective of analyzing the incidence of the pandemic generated by COVID-19 in the application of the IFRIC 23 Uncertain Tax Treatments was raised, through the study of changes in the measurement of the elements of the financial statements and their In harmony with the fiscal rule, for the calculation of income tax, its financial and tax effect. For this, it was necessary to analyze the accounting and tax regulations in force and applicable to companies in the different sectors. It was determined that the measurement bases of the elements of the financial statements changed, so it was necessary to update the amounts, but given the recent changes, government agencies had not issued the tax regulations to regulate such changes, causing uncertain tax treatments for which were treated according to the expected value.

Key Words: COVID-19, pandemic, taxes, impairment, expected value

ÍNDICE GENERAL

1.	INTRODUCCIÓN	1
1.1	Descripción del problema	1
1.2	Justificación del problema	3
1.3	Objetivos.....	4
1.3.1	Objetivo general	4
1.3.2	Objetivos específicos.....	4
1.4	Alcance.....	4
1.5	Limitaciones.....	5
1.6	Marco teórico.....	5
1.6.1	CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamiento del Impuesto a la Ganancias	5
	CAPÍTULO 2	7
2.	METODOLOGÍA	7
2.1	Análisis de eventos y condiciones	7
2.2	Análisis de las bases de medición	9
2.2.1	Deterioro y baja de activos	9
2.2.2	Arrendamientos	10

2.2.3	Deterioro de inventario	11
2.2.4	Deterioro de cuentas por cobrar	12
2.3	Análisis de la normativa legal	13
2.3.1	Cambios en retenciones	13
2.3.2	Provisiones	15
CAPÍTULO 3	19
3.	Resultados y Análisis.....	19
3.1	Resultados de eventos y condiciones.....	19
3.1.1	Negocio en marcha.....	19
3.1.2	Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa	26
3.2	Resultados de las bases de medición	28
3.3	Resultados de la normativa legal.....	34
3.3.1	Provisiones	34
Capítulo 4	36
4.1	Conclusiones	36
4.2	Recomendaciones	37
Bibliografía	38

ABREVIATURAS

- ESPOL** : Escuela Superior Politécnica del Litoral.
- IASB** : Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad
- NIIF** : Normas Internacionales de Información Financiera.
- NIC** : Normas Internacionales de Contabilidad.
- SRI** : Servicios de Rentas Internas
- LRTI** : Ley de Régimen Tributario Interno
- RLRTI** : Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1 Estadísticas de contagio COVID-19.....	1
Figura 2.1 Línea de tiempo para hechos relacionados con el COVID-19	9
Figura 2.2. Árbol de decisión para provisiones	18
Figura 3.1 Resultados de Z-score	25
Figura 3.2 Eventos relacionados con el COVID-19.....	27

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 3.1 Evaluación cualitativa del negocio en marcha.....	24
Tabla 3.2 Datos de maquinarias	29
Tabla 3.3 Registros de baja de maquinaria.....	30
Tabla 3.4 Valor esperado.....	33
Tabla 3.5 Despido por caso fortuito	34
Tabla 3.6 Valor esperado por litigio laboral.....	35

CAPÍTULO 1

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Descripción del problema

El 11 de marzo del 2020 la Organización Mundial de la Salud (OMS, 2020), luego de evaluar los brotes e identificar los niveles alarmantes de propagación; así como los niveles altamente llamativos de inacción, declaró que el COVID-19 puede ser caracterizado como una pandemia. La pandemia generada por el coronavirus COVID-19 ha presentado una expansión rápida entre los meses de diciembre del año 2019 a mayo del 2020, trayendo consigo una cantidad significativa de personas contagiadas y un aumento en el índice de mortalidad. Por tal razón, en la figura 1 la OMS (2020) muestra las estadísticas producto de la pandemia al mes de mayo del 2020.

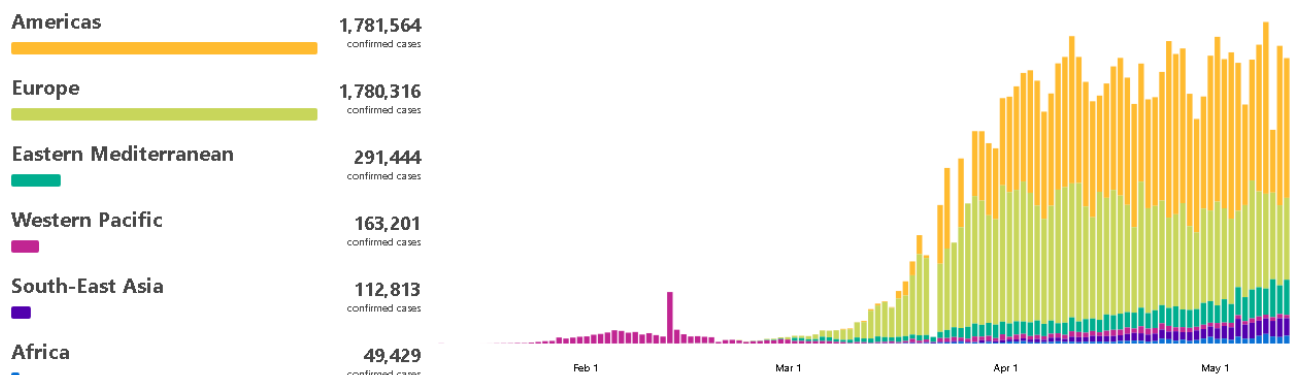


Figura 1.1 Estadísticas de contagio COVID-19

Con el propósito de mitigar los efectos de este virus, los gobiernos han adoptado medidas que van desde el aislamiento social, restricciones de vuelos, cierre de fronteras y negocios, hasta la paralización de las actividades comerciales. La paralización de las actividades económicas implica que la gerencia se vea obligada a realizar una evaluación de las políticas y estimaciones empleadas para preparar la información que se presenta en los estados financieros, que no solo incluye la medición de los elementos de estos, sino también la información a revelar respecto a las hipótesis empleadas.

El Ecuador ha sentido los efectos económicos provocados por el COVID-19 los cuales deben ser evaluados por los responsables de preparar los estados financieros para determinar su incidencia en ellos. Dentro de los principales puntos a considerar para identificar los efectos de la pandemia en los estados financieros se encuentran la hipótesis del negocio en marcha, los hechos ocurridos luego del periodo sobre el que se informa, las políticas empleadas para determinar el deterioro de ciertos activos, así como otros activos que pueden verse afectados ante una variación en las bases y supuestos con los cuales fue determinado su valor en libros. Lo antes mencionado conforman el conjunto de políticas contables empleadas para la preparación de información financiera y que han experimentado cambios con las medidas empleadas para detener el COVID-19.

De acuerdo con El Marco Conceptual para la Información Financiera en su párrafo 3.9 establece que una entidad debe de preparar sus estados financieros bajo la hipótesis del negocio en marcha y, en base al párrafo 25 de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros, una entidad deberá evaluar la capacidad que tiene para continuar en funcionamiento en el periodo cercano de los doce meses posteriores. Bajo este antecedente, se presentan incertidumbres si las empresas podrán seguir operando bajo las condiciones inestables de mercado, factor que deberá ser evaluado por la gerencia al preparar la información financiera.

Por otro lado, es importante considerar el periodo en el cual se presentó la pandemia, el cual abarca diciembre del 2019 a marzo del 2020. En este punto, la administración debe de considerar, bajo los principios orientadores de la NIC 10 Hechos Ocurridos Después del Periodo Sobre el que se Informa, si los sucesos que ocurrieron en el lapso en el cual se desarrolló la pandemia y las medidas para contenerla, generan o no ajustes a los estados financieros que estaban preparados, pero que aún no habían sido aprobados para su publicación. Este análisis deberá ser realizado bajo el juicio profesional y sobre bases razonables que reflejen las incertidumbres financieras y tributarias, este último punto aspecto es motivo de tratamientos tributarios inciertos.

Además, dentro de las evaluaciones a realizar a una entidad, es importante que se evalúen los factores externos como los cambios de la capacidad de pago de los clientes,

así como las políticas empleadas para la medición de los activos, ante las nuevas circunstancias económicas impuestas por la pandemia. Bajo este antecedente, las bases sobre las cuales se determinó el valor en libros de los activos pueden haber experimentado variaciones significativas que, bajo el contexto de la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos, sean indicadores externos o internos de un deterioro de los activos. Dentro de estos indicadores a evaluar se encuentran los supuestos para fijar los flujos de efectivo y las tasas de descuento empleadas, que con las circunstancias impuestas por la pandemia generan incertidumbre en el área financiera y tributaria.

Por ejemplo, al evaluar el deterioro del valor de los activos no financieros empleando variables macroeconómicas que, a causa de la pandemia hayan experimentado una variación negativa, el activo medido bajo estas variables presentará un potencial deterioro que deberá ser reconocido en los estados financieros. Aunque la normativa ecuatoriana permite el reconocimiento del deterioro y un impuesto diferido por tal efecto, no establece un límite para el reconocimiento de este, el cual puede llegar a la totalidad del importe del bien. En este caso se presenta un tratamiento impositivo incierto que debe ser abordado bajo los principios expuestos en la CINIIF 23.

1.2 Justificación del problema

Ante los cambios fortuitos en el sistema económico y con el fin de salvaguardar la integridad de los recursos de las empresas, los administradores toman decisiones basadas en la mejor estimación contable. Estas estimaciones se ajustan a las necesidades empresariales y a las condiciones económicas vigentes, pero que pueden entrar en conflicto con las normas fiscales correspondientes al no existir una directriz específica sobre una determinada transacción, generándose un tratamiento impositivo incierto. En este punto, ante los cambios económicos generados por la pandemia del COVID-19, es de alta importancia para las empresas identificar las acciones a realizar y las implicaciones financieras y tributarias de estas, así como los efectos en la información financiera.

Por otro lado, la investigación a realizar tiene su justificación en el aporte a la comunidad científica y académica, puesto que se centra en los efectos que la pandemia

generada por el COVID-19 ha causado sobre la información financiera preparada por las empresas. Luego de realizar el análisis de la información correspondiente, de las políticas contables y de las normas implicadas tanto tributarias como financieras, se obtendrán conclusiones que servirán de consulta para investigaciones futuras que se relacionen con el tema de estudio. Por tal razón, esta investigación se centra en el análisis de las transacciones impositivas inciertas tratadas de acuerdo con la CINIIF 23 y su efecto en los estados financieros de las empresas.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo general

Analizar la incidencia de la pandemia generada por el COVID-19 en la aplicación de la CINIIF 23 Tratamientos Impositivos Inciertos, a través del estudio de los cambios en la medición de los elementos de los estados financieros y su armonía con la norma fiscal, para el cálculo del impuesto a las ganancias, su efecto financiero y tributario.

1.3.2 Objetivos específicos

- Estudiar las bases teóricas relacionadas con la aplicación de la CINIIF 23 Tratamientos Impositivos Inciertos.
- Identificar las transacciones contables y tributarias que pueden dar lugar a tratamientos impositivos inciertos.
- Definir los principios contables para establecer el criterio de negocio en marcha.
- Evaluar los eventos y condiciones que se generaron al final o después del periodo sobre el que se informa para la identificación de ajustes a los estados financieros.
- Emplear herramientas estadísticas para la medición de los importes procedentes de tratamientos impositivos inciertos.

1.4 Alcance

El proyecto de investigación tiene su alcance dentro de lo expuesto en la norma CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, por lo

que se aborda los requerimientos de reconocimiento y medición de los impuestos a las ganancias ante las discrepancias que pueden existir entre la normativa fiscal y la técnica contable generando un tratamiento impositivo incierto. También tiene soporte en normas que complementan la información a analizar, como la NIC 1, NIC 8, NIC 10, NIC 37 y NIC 12, además de las leyes tributarias del Ecuador.

1.5 Limitaciones

Dentro de las limitaciones identificadas se encuentra que el presente estudio fue realizado bajo condiciones de restricción de movilidad, distanciamiento y paralización comercial temporal, por lo que no fue posible realizar un estudio de campo, pero se tuvo acceso a información bibliográfica y a un levantamiento de información a través de medios virtuales.

1.6 Marco teórico

1.6.1 CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamiento del Impuesto a la Ganancias

La CINIIF 23 aborda el problema de las incertidumbres en la contabilización de los impuestos a las ganancias. Esta considera los principios orientadores de la NIC 12 en la determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), bases impositivas, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas impositivas. Por lo que esta interpretación evalúa si los tratamientos fiscales deben considerarse colectivamente o de una manera individual.

Al igual que las NIIF incentiva el uso del juicio para determinar si cada tratamiento fiscal debe considerarse de forma independiente o si algunos tratamientos fiscales deben considerarse juntos. La decisión debe basarse en qué enfoque proporciona mejores predicciones de resolución a la incertidumbre. Por ejemplo, una entidad debe asumir que una autoridad fiscal con derecho a examinar cualquier monto que se le informe examinará esos montos y tendrá pleno conocimiento de toda la información relevante al hacerlo, lo cual es evaluado

Por otro lado, al determinar la ganancia imponible (pérdida fiscal), bases impositivas, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas impositivas, una entidad tiene que considerar si es probable que la autoridad fiscal acepte cada tratamiento fiscal, o grupo de tratamientos tributarios, que usó o planea usar en su declaración de impuestos (CINIIF 23, 2018). Si la entidad concluye que es probable que se acepte un tratamiento fiscal en particular, la entidad tiene que determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, las pérdidas fiscales no utilizadas, los créditos fiscales no utilizados o las tasas impositivas de forma coherente con el tratamiento fiscal incluido en sus ingresos declaraciones de impuestos.

Si la entidad concluye que no es probable que se acepte un tratamiento fiscal en particular, la entidad tiene que usar la cantidad más probable o el valor esperado del tratamiento fiscal al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal), bases impositivas, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas impositivas. La decisión debe basarse en qué método proporciona mejores predicciones de la resolución de la incertidumbre.

CAPÍTULO 2

2. METODOLOGÍA

2.1 Análisis de eventos y condiciones

En este punto del proyecto se realizó una exposición de los principales principios contables para la elaboración de los informes financieros y el tratamiento adecuado de los eventos y condiciones que se presenten al final del periodo sobre el que se informa o después de dicho periodo. Se consideró oportuno realizar este examen puesto que el alcance de la pandemia generada por el COVID-19, hablando en términos de tiempo, cubre finales del año 2019 y principio del año 2020. Bajo el contexto mencionado, es importante discutir la hipótesis del negocio en marcha y los hechos ocurridos al final y después del periodo sobre el que se informa, lo cual se muestra a continuación.

La hipótesis del negocio en marcha fue el primer concepto a analizar, puesto que se consideró que es el punto de origen en el examen de los eventos y condiciones que surgieron a raíz de la pandemia. De acuerdo con el principio orientador expuesto en el párrafo 3.9 del Marco Conceptual para la Información Financiera, los estados financieros se prepararán bajo el supuesto de que una entidad que informa está en funcionamiento y continuará su actividad dentro del futuro previsible. Bajo la misma línea de argumentación, la NIC 1 en sus párrafos 25 y 26 establecen un lapso de 12 meses posteriores a la fecha sobre el periodo del que se informa para el análisis de la información.

De acuerdo con los principios contables, la gerencia deberá analizar si pretende liquidar o cesar sus actividades o bien si no existe alguna otra alternativa que proceder de las formas mencionadas. Esto deberá ser realizado empleando el mejor juicio profesional y la mejor información que se encuentre disponible al final del periodo sobre el que se informa y que al menos cubra los 12 meses posteriores a dicho periodo. En caso de que la gerencia determine, empleando la mejor estimación y un juicio profesional de alto nivel, que existen eventos o condiciones que generan un alto margen de incertidumbre significativas sobre la

posibilidad de que la entidad pueda continuar con sus operaciones normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros. En caso de que se determine que la entidad no cumple con la hipótesis del negocio en marcha, deberá preparar sus estados financieros sobre una base diferente.

Por ejemplo, con el fin de detener y controlar la expansión del virus, los gobiernos emplearon medidas de contención, dentro de las cuales se encontraban el cierre de comercios y una cuarentena obligatoria para los ciudadanos. Esto trajo consigo una seria crisis económica para las empresas que se vieron obligadas a detener sus operaciones por más de sesenta días. Es bajo este contexto en el cual los administradores de una empresa, en base a los sucesos que se generaron en fechas claves de la pandemia y que serán analizadas en el próximo capítulo, deben de considerar si cuentan con la capacidad financiera para ser clasificados como un negocio en marcha y continuar con sus operaciones en el futuro próximo.

Otro aspecto a considerar es el punto en el tiempo en el cual ocurrieron los eventos. Entrando a este tema, es necesario identificar los principios orientadores de la NIC 10. De acuerdo con esta norma, una entidad debe de analizar si luego del periodo sobre el que se informa han ocurrido eventos que tienen una incidencia significativa y, por lo tanto, generadores de ajustes en los estados financieros. Para la realización del análisis, es necesario tener claro la fecha de autorización de los estados financieros, puesto que esta fecha es motivo de análisis para determinar si los hechos que ocurrieron después del periodo sobre el que se informa, pero antes de la autorización de los estados financieros son generadores de ajustes.

De igual manera, es necesario identificar cuáles fueron los eventos o sucesos que son generadores de cambios en los estados financieros, el periodo de tiempo en el que se desarrollaron y la ubicación geográfica en la que se presentaron. Este último aspecto está ligado a lo siguiente: puede ser que para una entidad los hechos que motivan ajustes será la aparición del COVID-19 como tal, mientras que para otra entidad sean las medidas adoptadas por los gobiernos para detener el avance del virus. Como herramientas de análisis se empleará una línea de tiempo que se presenta a continuación en la figura 2.1

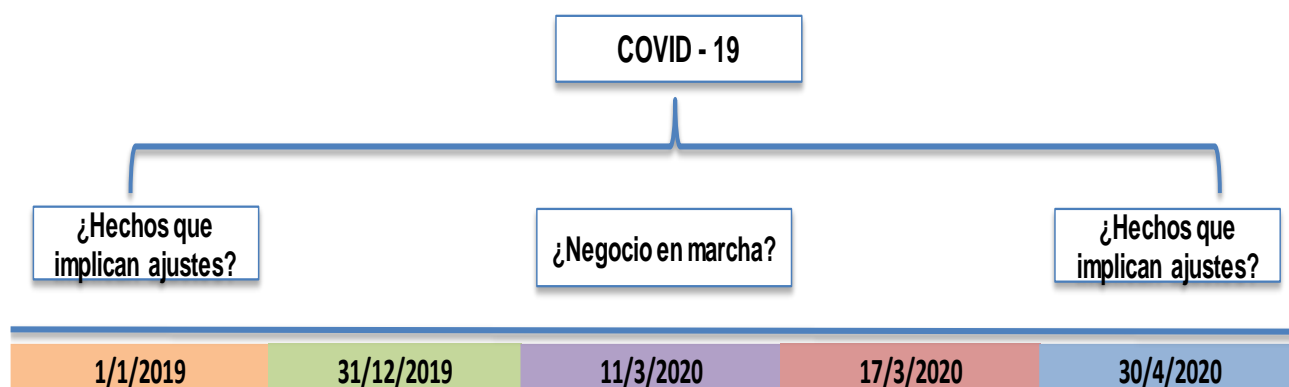


Figura 2.1 Línea de tiempo para hechos relacionados con el COVID-19

2.2 Análisis de las bases de medición

2.2.1 Deterioro y baja de activos

Luego de analizar los efectos de los hechos y eventos generados por la pandemia y que pueden tener una incidencia considerable en la información a presentar en los estados financieros, se procede a analizar de qué manera la pandemia ha influenciado en las bases de medición de los activos de una empresa.

La NIC 36 enumera algunos indicadores externos de deterioro del valor de los activos que, en la situación actual debido a la pandemia y las medidas de los Gobiernos para detener la infección pueden ser muy importantes. Debido a la situación actual, ya en muchas empresas existe un indicador externo de deterioro del valor, y por tanto, las entidades deben evaluar el deterioro del valor. Especialmente en industrias como el turismo, restaurantes, entretenimiento y otras, el valor razonable menos costos de venta de los activos y el valor en uso disminuirá, por una razón muy simple: Los flujos de efectivo futuros estimados generados por el activo (o unidad generadora de efectivo) son mucho más bajos. El negocio cerrado no genera ningún flujo de efectivo durante el cierre.

En este punto se analiza la normativa fiscal ecuatoriana. En el artículo 10 numeral 5 de la Ley de Régimen Tributario Interno y en el artículo 28 numeral 8 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno se establece como deducible las pérdidas originadas en caso de destrucción, daños, desaparición y otros sucesos o eventos que tengan una incidencia económica en los bienes del contribuyente en cuestión que sean

empleados en la actividad generadora de renta. Se establece como condición que estos casos deben darse de forma fortuita, fuerza mayor, delitos y pueden ser reconocidos en la parte proporcional en que o se hubiere cubierto por indemnización o seguro; además de que estos valores no formen parte del costo de los inventarios.

Conforme se expresa en la normativa antes expuesta, las pérdidas comprobadas por daños que se deban a casos fortuitos o por fuerza mayor que afecten económicamente a los bienes generadores de ingresos no cubiertos por seguros y que no corresponden a inventarios son deducibles para propósitos tributarios, sin embargo, el artículo en referencia no menciona: (a) los tipos de activos que podrían incluirse en dicha definición; (b) no establece el alcance relacionado a la definición de caso fortuito o fuerza mayor (Oyola, 2019). Sin embargo, de acuerdo con el Art 30 del Código Civil Ecuatoriano define los términos casos fortuito y fuerza mayor como “el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc.” Por tanto, el entendimiento de dicha normativa podría conllevar a que la autoridad tributaria desconozca la deducibilidad de dicha pérdida por baja de la Maquinaria para propósitos tributarios (Oyola, 2019).

2.2.2 Arrendamientos

Ante las consecuencias generadas por la pandemia del COVID-19 el IASB emitió una enmienda a la NIIF 16 Arrendamientos con el fin de contabilidad las concesiones de alquiler que se encuentren conectadas con el COVID-19. Esta modificación exime a los arrendatarios considerar a los contratos de arrendamientos individuales, con el fin de analizar si las concesiones de alquiler que se generen por motivo directo de la pandemia sean tratados como modificaciones al contrato y permita simplificar el tratamiento contabilizando tales cambios como si no se tratan de modificaciones al contrato de arrendamiento. Este cambio es efectivo y se aplica a las concesiones de alquiler relacionadas con la pandemia que disminuyen los pagos de arrendamientos vencidos ala 30 de junio del 2021 o antes.

La norma de arrendamientos muestra cómo los arrendatarios deben registrar los cambios en los cánones de arrendamiento, los cuales incluyen las concesiones. Sin embargo, realizar la aplicación de estos requisitos a un número muy grande de concesiones de alquiler estrechamente relacionados con el COVID-19 puede resultar prácticamente difícil, especialmente a la luz de los muchos desafíos que enfrentan las partes interesadas durante la pandemia. Este cambio muestra una solución práctica a los arrendatarios y contribuye a brindar información sobre sus arrendamientos que es útil para los usuarios de propósito general, como los inversionistas. Los arrendadores no presentan cambios en su contabilización.

El recurso práctico en el párrafo 46A se aplica solo a las concesiones de alquiler que ocurren como consecuencia directa de la pandemia de covid-19 y solo si se cumplen todas las condiciones siguientes:

(a) el cambio en los pagos de arrendamiento resulta en una contraprestación revisada para el arrendamiento que es sustancialmente igual o menor que la contraprestación para el arrendamiento que precede inmediatamente al cambio;

(b) cualquier reducción en los pagos de arrendamiento afecta solo a los pagos originalmente debidos el 30 de junio de 2021 o antes (por ejemplo, una concesión de alquiler cumpliría esta condición si resulta en pagos de arrendamiento reducidos el 30 de junio de 2021 o antes y un aumento en los pagos de arrendamiento que se extienden más allá 30 de junio de 2021); y

(c) no hay cambio sustancial a otros términos y condiciones del arrendamiento.

2.2.3 Deterioro de inventario

De acuerdo con la NIC 2 Inventarios en su párrafo 9 se establece que el inventario deberá ser medido al menor entre el costo y el valor neto de realización. Este último se define como el precio estimado de venta menos sus costos de terminación y los necesarios para realizar la venta; es decir, el valor que la empresa recuperaría ante la venta de su inventario. En este punto se considera que el párrafo 28 y 29 de la NIC 2 establece que bajo

determinadas circunstancias los costos por inventario no serán recuperados dada la obsolescencia o deterioro de los mismos, así como el cambio en las condiciones del mercado en el cual viene desarrolla su ciclo operativo la entidad. Cuando sea probable que la empresa no recuperará una parte del costo del inventario, la entidad debe de determinar el valor neto realizable con el fin de determinar si existe o no un deterioro.

Por otro lado, en el artículo innumerado luego del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en su numeral 1 se establece que las pérdidas por deterioro producto de la determinación y del ajuste al valor neto realizable, serán consideradas como un gasto no deducible en el periodo en el que se registre contablemente, pero se reconocerá un impuesto diferido por este concepto que podrá utilizarse en el momento en el que se configure la venta, baja o autoconsumo del inventario. Dado los efectos de la pandemia, se presenta el caso que el valor neto de realización de los inventarios presente una considerable disminución, teniendo en cuenta que ciertos productos tienen un periodo de vencimiento corto y ya no pueden ser vendidos o puede que los clientes estén dispuestos a gastar menos debido a la afectación económica.

2.2.4 Deterioro de cuentas por cobrar

Por otro lado, la economía de las personas se ha visto seriamente afectada, por lo que el flujo de pago de los clientes puede presentar una considerable disminución, aunque la empresa como tal no presente afectación significativa. Esta incidencia en la cartera de clientes puede verse seriamente reflejado en el aumento de incumplimiento de pagos. Como consecuencia de lo anterior, la pérdida crediticia esperada en los instrumentos financieros de las cuentas por cobrar puede ser mucho mayor de lo que se estimó en los primeros cálculos (NIIF 9, 2020). Por lo que una gerencia puede determinar que las provisiones antes de la pandemia se encuentran desactualizadas y requieren revisión.

De acuerdo con el párrafo 5.5.17 de la NIIF 9 las pérdidas crediticias esperadas deben reflejar un importe de probabilidad no sesgada que puede ser calculado con la evaluación de un rango de posibles resultados. Estos valores deben reflejar razonable y sustentablemente sucesos pasados, así como tener el valor de predecir las condiciones

económicas futuras disponibles a la fecha del periodo sobre el que se informa. El cierre forzado de las empresas es una información muy importante y prospectiva que estuvo disponible solo después de finales del 2019 en muchos países.

Es cierto que los primeros informes sobre el virus surgieron a finales del 2019, sin embargo, es poco probable que una entidad pueda haber estimado para ese entonces la gravedad del impacto para el negocio. Por lo tanto, las pérdidas crediticias esperadas a finales del 2019 probablemente no incorporarán todos los efectos de las medidas tomadas en el 2020 para detener el virus (ya que toda la información no estaba disponible al 31 de diciembre de 2019).

2.3 Análisis de la normativa legal

Además de las medidas económicas que los gobiernos han implementado, también se han adoptado medidas tributarias que tienen una incidencia en la información contable que se genera en las empresas. En este apartado se procede a analizar las reformas tributarias que han sido emitidas durante el tiempo de la pandemia con el fin de mitigar los efectos económicos, proteger los empleos e inyectar liquidez al estado. A continuación, se procede a mostrar el análisis.

2.3.1 Cambios en retenciones

El 27 de marzo del 2020 se emite el decreto ejecutivo 1021 firmado por el presidente constitucional de la república del Ecuador. Se emite este decreto con el fin de mejorar la liquidez del estado a través de la ejecución de retenciones a los ingresos gravados por parte de determinado grupo de empresas. Se menciona lo siguiente:

“Art. 1.- A continuación del artículo 92 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, agréguese el siguiente:

Art. 92.1.- Las instituciones financieras sometidas a la vigilancia de la Superintendencia de Bancos y las empresas privadas que prestan servicios de telefonía

móvil deberán efectuar una retención mensual del 1,75% sobre el total de sus ingresos gravados obtenidos dentro de dicho mes.

Para el caso de las empresas que tengan suscritos con el estado contratos para la exploración y explotación de hidrocarburos bajo cualquier modalidad contractual o contratos de obras y servicios específicos conforme la Ley de Hidrocarburos o de servicios petroleros complementarios, así como las empresas de transporte de petróleo crudo, la retención mensual señalada en el inciso anterior será del 1,50% sobre el total de sus ingresos gravados obtenidos dentro de dicho mes.

La retención efectuada se declarará mensualmente según lo establecido en el artículo 102 de este reglamento”

Según la medida tributaria adoptada por el gobierno que entró en vigor en el cuarto mes del 2020, las empresas que pertenecen al sector financiero y que se encuentran reguladas por la Superintendencia de Bancos; así como las entidades que prestan servicios de telefonía deberán efectuar una retención del 1,75% sobre el total de sus ingresos gravados percibido en el mes. De manera similar, para las empresas que mantiene contratos con el estado para la exploración y explotación de hidrocarburos, deberán realizar una retención de 1,50% sobre el total de sus ingresos gravados.

Es digno de mención que estos valores retenidos deberán ser declarados y pagados en el mes siguiente a su retención atendiendo al noveno dígito del RUC, de acuerdo con el artículo 102 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno RLRTI. Es importante considerar este punto, puesto que este cambio fue introducido en el cuarto mes del 2020 cuando la mayor parte de las empresas habían cerrado sus estados financieros y elaborado sus proyecciones para la fijación del presupuesto con el cual desarrollar sus actividades comerciales. Por lo que este cambio tiene un impacto directo en el flujo de efectivo que las empresas presupuestaron tener para el año 2020, atentando a los indicadores de liquidez y rentabilidad.

2.3.2 Provisiones

En este punto se realiza el estudio de los principios expuesto en la NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes. Este análisis surge bajo el contexto de la pandemia y los efectos que se han generado. Se analizarán el caso de las provisiones por garantías y los litigios que se pueden dar por motivos de despido intempestivo alegando razones de fuerza mayor de acuerdo con lo expuesto en la normativa laboral. De acuerdo con la NIC 37, se debe de reconocer una provisión cuando se presenten todas las siguientes condiciones:

- a. La entidad tiene una obligación presente, ya sea esta legal o implícita que se genera producto de un suceso pasado;
- b. Es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos al final de la obligación o para liquidarla y;
- c. Se puede hacer una estimación fiable del importe de la obligación.

Según la NIC 37 en su párrafo 23 una entidad debe de reconocer un pasivo no solo cuando existe una obligación presente, sino también cuando exista la probabilidad de que haya una salida de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar o liquidar. Para este caso se considera probable cuando existe una mayor posibilidad de que un evento se presente que de lo contrario. En tal caso, se procede al reconocimiento de una provisión siempre que cumpla con los principios expuestos en la norma.

Un punto adicional que se considera en este caso es la realización de la mejor estimación al final del periodo sobre el que se informa de la cantidad necesaria para el cumplimiento de la obligación presente. En este caso es importante realizar el mejor juicio profesional posible para realizar una estimación que refleje las mejores condiciones que se presenten y el importe más probable que tendrá que entregarse para satisfacer la obligación que se presente.

Dado que las condiciones del mercado han cambiado y, por ende, las variables que se desprenden de este y que han sido utilizadas en la medición de los elementos de los estados financieros, se espera una mayor presencia de variaciones en las provisiones por

garantías que las entidades han realizado. Para este caso, se hace necesario que las empresas realicen la mejor estimación para determinar si las provisiones por garantías realizadas hasta el periodo de la pandemia siguen reflejando las condiciones del mercado existente.

Por otra parte, se aborda los efectos en materia laboral que han surgido a raíz de la pandemia. De acuerdo con el Ministerio de Trabajo para el 13 de Junio del 2020 se ha presentado 17.000 casos de despidos durante la pandemia. La principal razón que alegan los empleadores es el despido por caso fortuito o fuerza mayor mencionado en el artículo 169 numeral 6 del Código del Trabajo, por lo cual no se pagaron las indemnizaciones legales y se cometieron abusos. Esta situación ha aumentado la cantidad de denuncias en materia laboral que se han presentado ante la autoridad competente.

Al mismo tiempo, ante los despidos que se han presentado por parte de los empleadores se tramitó en la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para Combatir la Crisis Sanitaria Derivada del Covid 19 la disposición única interpretativa que explica el numeral 6 del artículo 169 del Código de Trabajo en el siguiente sentido: la imposibilidad de realizar el trabajo por caso fortuito o fuerza mayor estará ligada al cese total y definitivo de la actividad económica del empleador, sea persona natural o jurídica. Lo cual se entiende que, se presentará la imposibilidad cuando el trabajo no se pueda llevar a cabo tanto por los medios físicos habituales como por medio alternativos que permitan su ejecución, ni aún por medio telemáticos. Ante esto, varios expertos en materia laboral han mostrado su desacuerdo mencionando que el índice de despidos aumentará y, por ende, las denuncias en este campo.

Bajo el contexto de las provisiones, es importante considerar el artículo 17 de la Ley Humanitaria, en el cual se establece las sanciones por incumplimiento ante los acuerdos respecto a la relación laboral entre el empleador y el trabajador. En este artículo se establece que, en aquellos casos en los que un juez determine que el empleador ha aplicado de manera equivocada la causal de fuerza mayor o caso fortuito con el fin de terminar la relación laboral, se aplicará la indemnización por despido intempestivo prevista en el artículo 188 del Código del Trabajo multiplicada por 1.5. Con este contexto se presenta

incertidumbre sobre las resoluciones que ofrezcan los jueces ante las demandas que presenten empleados que se sientan afectados por la decisión de la administración de la empresa.

Adicionalmente, en el artículo 18 de la mencionada ley, se establece una condición mínima para la validez de los acuerdos entre empleadores y trabajadores. En el numeral 2 se establece que los empleadores no podrán distribuir dividendos correspondientes a los ejercicios fiscales ni reducir el capital de la empresa durante cuales se encuentran vigentes los acuerdos. De igual manera, en el artículo 20 inciso 3 se establece que ante la selección de la reducción emergente de la jornada de trabajo los empleadores no podrán repartir dividendos, sino que serán reinvertidos en la empresa.

Es importante anotar estos cambios en la normativa legal, puesto que presentan modificaciones en las provisiones efectuadas por los empleadores y en las implicaciones tributarias que se derivan de estos cambios. Por ejemplo, ante resoluciones legales de carácter laboral se deberá hacerla mejor estimación de acuerdo a los requerimientos de la NIC 37. A continuación, se presente un árbol de decisión.

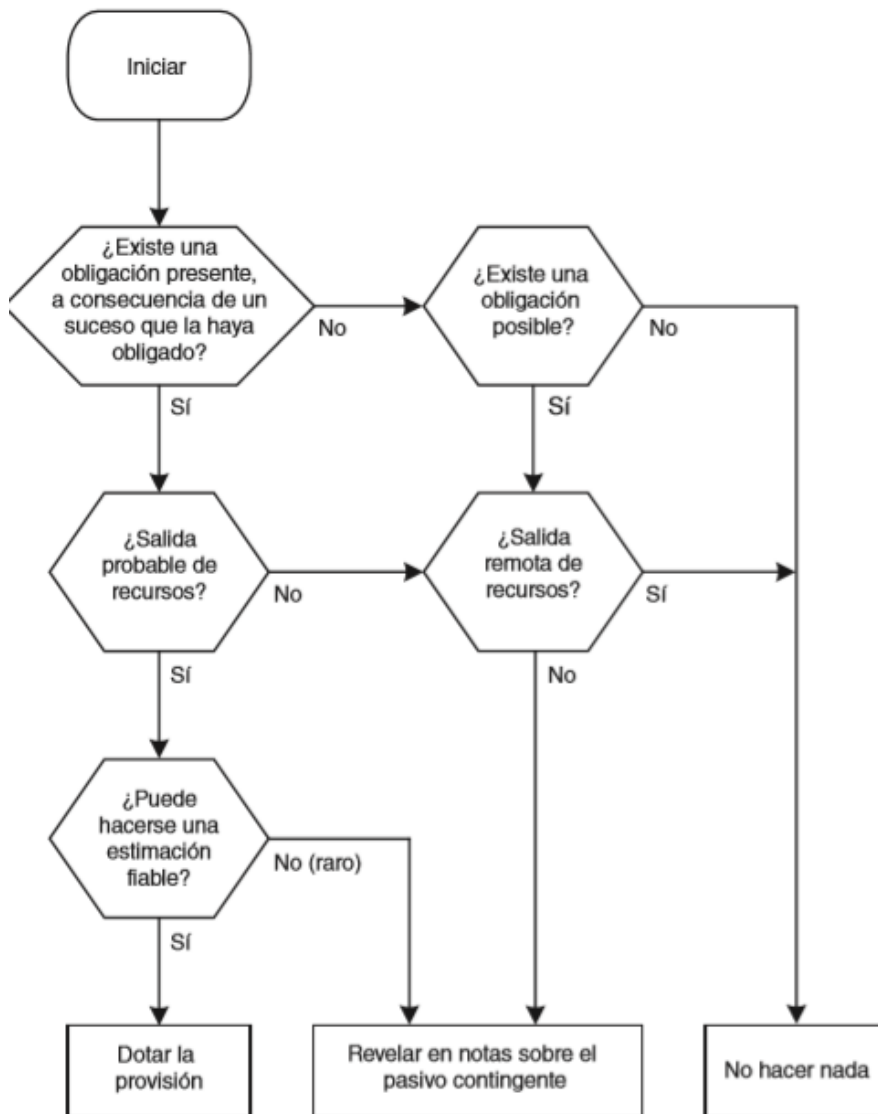


Figura 2.2. Árbol de decisión para provisiones. Tomado de NIC 37 parte B.

CAPÍTULO 3

3. Resultados y Análisis

3.1 Resultados de eventos y condiciones

3.1.1 Negocio en marcha

Luego de establecer las bases metodológicas para el análisis de los eventos y condiciones producto de la pandemia generada por el COVID-19 se muestran los resultados generados. Dado que las medidas de contención de los gobiernos ante la pandemia incluían la cuarentena y la paralización de las actividades económicas, las empresas se enfrentaban con un efecto considerable en su salud financiera que generaba incertidumbres. En armonía con la NIC 1 y el Marco Conceptual para la Información Financiera la gerencia de la entidad debe de evaluar si la empresa cumple con el principio de negocio en marcha para la preparación de la información financiera.

A continuación, se muestra una guía cualitativa para la evaluación del principio del negocio en marcha, luego se presenta un método estadístico aceptado con el fin de determinar si la empresa cumple con el principio expuesto, después se estructuran las revelaciones que una empresa debe realizar en caso de encontrar incertidumbres significativas que afecten a la entidad y pongan en riesgo el cumplimiento del principio en cuestión. Finalmente se analiza el efecto tributario. Se puntualiza que la guía mostrada y el método estadístico no son exhaustivos, pero son ampliamente aceptados en la comunidad académica.

La lista de verificación a mostrar consta de cinco pasos que tienen la intención de proporcionar un ejemplo de preguntas para que la gerencia las considere al momento de realizar su evaluación de la capacidad de una entidad para continuar como una empresa en marcha. Los puntos para mostrar han sido construidos tomando como base la NIA 570 Negocio en Marcha. Los principios orientadores se muestran de la siguiente manera:

Paso 1: Documentar condiciones y eventos

¿Se han documentado todas las condiciones y eventos, tanto positivos como negativos, que son relevantes para la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento?

Puntos de discusión

Las condiciones y eventos relevantes deben incluir todos los elementos conocidos y razonablemente por ser confirmados. Los ejemplos de condiciones y eventos incluyen:

- Situación financiera actual
- Fuentes de liquidez.
- Obligaciones
- Flujos de efectivo esperados
- Procedimientos legales
- Relaciones con proveedores y clientes clave.

Paso 2: Evaluar condiciones y eventos

¿Se ha evaluado si las condiciones o eventos, considerados en conjunto, plantean dudas sustanciales sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento?

¿Se ha concluido que las condiciones o eventos, considerados en conjunto, plantean dudas sustanciales sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento?

Puntos de discusión

- La evaluación debe realizarse en relación con la preparación de los estados financieros para cada período de informe anual e intermedio y debe basarse en las condiciones y eventos relevantes que se conocen o esperan conocerse razonablemente en la fecha en que se emiten los estados financieros o están disponibles para emitirse.

- La evaluación inicialmente no debe considerar el posible efecto mitigante de los planes de gestión que no se han implementado completamente.

Paso 3: Documentos de planes gerenciales

Si surgen dudas sustanciales sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, ¿se han documentado los planes de la gerencia para mitigar las condiciones y eventos relevantes?

Puntos de discusión

Los planes deben considerar toda la información disponible a la fecha de emisión de los estados financieros. Los planes de ejemplo incluyen:

- Planes para deshacerse de un activo o segmento de negocio.
- Planes para financiamiento o reestructuración de deuda.
- Planes para reducir gastos.

Paso 4: Evaluar los planes de gerencia

¿Se ha evaluado si es probable que los planes de la administración:

- Se implementen efectivamente dentro de un año después de la fecha de emisión de los estados financieros?

- Mitiguen las condiciones o eventos relevantes que generaron dudas sustanciales sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha?

- ¿Se ha concluido, después de considerar los planes de la gerencia, que se resuelven las dudas sustanciales?

Puntos de discusión

- La gerencia debe evaluar la viabilidad de los planes a la luz de los hechos y circunstancias específicos de la entidad.

- Para que los planes de la administración se consideren probables de implementarse efectivamente, deben ser aprobados por la administración u otras personas con la autoridad correspondiente.

- La magnitud y el tiempo esperados del efecto mitigante de los planes deben considerarse en relación con la magnitud y el tiempo de las condiciones y eventos relevantes.

Paso 5: Proporcionar revelaciones requeridas

¿Ha proporcionado las revelaciones requeridas en los estados financieros con base en las conclusiones alcanzadas?

Puntos de discusión

- Se requieren revelaciones cuando las condiciones o eventos generan dudas sustanciales sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, incluso cuando los planes de la administración alivien dichas dudas.

- Las revelaciones deberían hacerse más específicas en los períodos de informes posteriores a medida que se disponga de información adicional y deberían explicar cómo han cambiado las condiciones o los eventos.

- Cuando se determinó que existía una duda sustancial en un período anterior pero ya no existe en el período actual, la entidad debe revelar cómo se resolvieron las condiciones o eventos relevantes que generaron dudas sustanciales.

Luego de analizar la información cualitativa que muestre indicios que la entidad no cumple el principio de negocio en marcha, se procede a realizar un estudio cuantitativo de los datos para identificar la probabilidad que la empresa continúe operando en el futuro previsto de los siguientes doce meses. Para determinar un posible declive financiero de una empresa se utiliza el Z-Score de Altman. El Z-Score es una combinación lineal de cinco razones financieras, cada una ponderada por un coeficiente, con el objetivo de determinar si la probabilidad de que una empresa quiebre y, por ende, no cumpla con el principio de negocio en marcha en el futuro. Existen varias combinaciones posibles de coeficientes que variarían según el tipo de empresas. Para este proyecto se emplea la combinación de empresas con capital cerrado y que no sean manufactureras. El modelo Altman Z-Score utilizado es el siguiente:

$$Z'' = 6,56 X_1 + 3,26 X_2 + 6,72 X_3 + 1,05 X_4$$

Dónde:

X_1 = Capital de trabajo / activos totales

X_2 = Utilidades acumuladas / activos totales

X_3 = Utilidades antes de intereses e impuestos / activos totales

X_4 = Patrimonio / deuda total

Z'' = Índice general

A partir de los resultados obtenidos con el indicador se puede establecer lo siguiente: cuando el resultado es menor de 1,1 existe una gran probabilidad que la empresa de análisis no cumpla con el principio del negocio en marcha dentro de los doce meses del periodo sobre el que se informa, esto señala la ausencia de solidez financiera. Si el resultado se ubica entre 1,1 a 2,6 incluyendo los extremos, no es clara la salud financiera de la empresa, por lo que se requiere prestar atención a sus operaciones para evitar una quiebra o mejorar su salud financiera. Finalmente, si el resultado es superior a 2,6 la entidad se encuentra en

una zona segura y no existe probabilidad de incumplimiento del principio del negocio en marcha.

Ahora se procede a ejemplificar lo expuesto bajo el supuesto que una entidad aún se encuentra preparando sus estados financieros y que estos no han sido autorizados para su emisión. Luego de estar tres meses en cuarentena entre los meses de marzo a junio del 2020 y de haber experimentado una significativa reducción de sus ingresos por el cierre y paralización de las actividades comerciales, además de las deudas contraídas para el giro ordinario del negocio, la administración de una entidad pretende analizar si cumple con el principio de negocio en marcha para los meses restantes del 2020 y si prepara los estados financieros sobre la base de empresa en funcionamiento. Para lo cual realiza un estudio cualitativo y cuantitativo de los eventos y condiciones a los cuales la entidad ha estado expuesta. Los resultados se presentan de la siguiente manera:

Tabla 3.1 Evaluación cualitativa del negocio en marcha

Conceptos	Sí	No
Paso 1: Documentar condiciones y eventos		
¿Existe una buena fuente de liquidez?		X
¿Existen obligaciones pendientes de pago?	X	
¿Flujos de efectivo esperados?		X
Paso 2: Evaluar condiciones y eventos		
¿Planes de gestión mitigantes de efectos?		X
¿Activos de alta calidad?		X
Paso 3: Documentos de planes gerenciales		
¿Planes de venta de segmento de operación?		X
¿Reestructuración de la deuda?	X	
¿Reducción de gastos?	X	
Paso 4: Evaluar los planes de gerencia		
¿Se implementan los planes de gerencia?		X
¿Existen efectos mitigantes?		X
Paso 5: Proporcionar revelaciones requeridas		
¿Se mantienen las incertidumbres de un periodo a otro?	X	
¿Se resuelven incertidumbres significativas?		X

Después de haber realizado la evaluación cualitativa del negocio en marcha, la administración ejecuta un estudio cuantitativo para determinar si se cumple con el principio. Para esto analiza información trimestral histórica y proyectada de los años 2018 al 2020 con

el fin de determinar el valor Z'' para cada trimestre. De acuerdo con el ejercicio planteado, se obtienen los siguientes resultados.

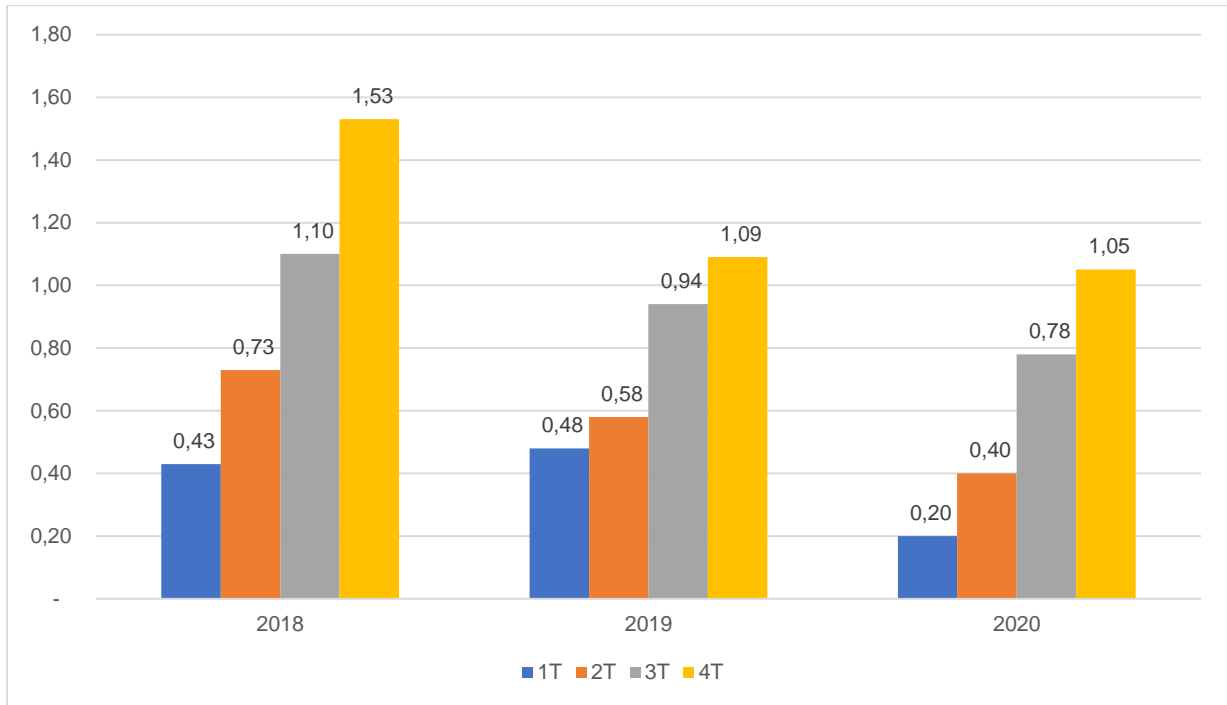


Figura 3.1 Resultados de Z-score

De acuerdo a los resultados obtenidos para el año 2018 dentro de los primeros dos trimestres los indicadores muestran que la entidad presenta problemas financieros; sin embargo, para el último trimestre se muestra un indicador de 1,53 estableciendo a la empresa en una zona segura. Para el año 2019 se presentó una situación similar. Aunque la empresa ha estado preparando sus estados financieros bajo el principio de negocio en marcha, estos resultados evidencian que comienzan a surgir incertidumbres respecto a si en el futuro previsible podrá continuar operando. En el 2020 bajo los efectos de la pandemia ubican a la empresa en zona de quiebra, por lo que existen incertidumbres significativas para determinar si la empresa podrá continuar operando bajo la hipótesis del negocio en marcha.

Al finalizar el análisis de la información cualitativa y cuantitativa respecto al negocio en marcha, la administración de la empresa concluye que la entidad no podrá seguir operando en el futuro próximo, por lo que comienza la ejecución de planes de liquidación. En este punto es necesario realizar lo requerido por la NIC 1 y revelar las incertidumbres

significativas relacionadas con la continuidad del negocio en marcha. Un modelo de las notas a los estados financieros se muestra de la siguiente manera.

Notas a los estados financieros

Nota 1 Bases de medición

A partir de la evaluación realizada por la gerencia se determinó que la empresa no cumple de negocio en marcha, por lo que los estados financieros no han sido elaborados de acuerdo a este principio. La gerencia llegó a esta conclusión luego de analizar la situación financiera resultante de tres meses de cuarentena y reducción de las operaciones a causa de la pandemia generada por el COVID-19. Al realizar el respectivo análisis cualitativo de la salud financiera de la empresa se identificó que no cuenta con fuentes de liquidez y las obligaciones pendientes de pago con a corto plazo, además de no contar con activos de alta calidad. La gerencia realizó un estudio cuantitativo con el empleo de herramientas estadísticas llegando a la conclusión que la entidad se encontraba en zona de peligro y quiebra inminente. Finalmente, la gerencia formuló un plan de liquidación, por lo que autorizó a preparar los estados financieros sobre la base neta de liquidación.

3.1.2 Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa

Ahora se procede a analizar el punto en el tiempo en el cual ocurrieron los eventos, esto con el fin de determinar si aquellos hechos son generadores de ajustes en los estados financieros. Es importante identificar claramente cuáles son los hechos que ocurrieron al final o después del periodo sobre el que se informa para realizar un adecuado tratamiento de acuerdo a la NIC 10. Para el análisis se presentan dos aspectos a considerar: el primero la ubicación de la empresa que informa y, segundo, los eventos ocurridos por la pandemia.

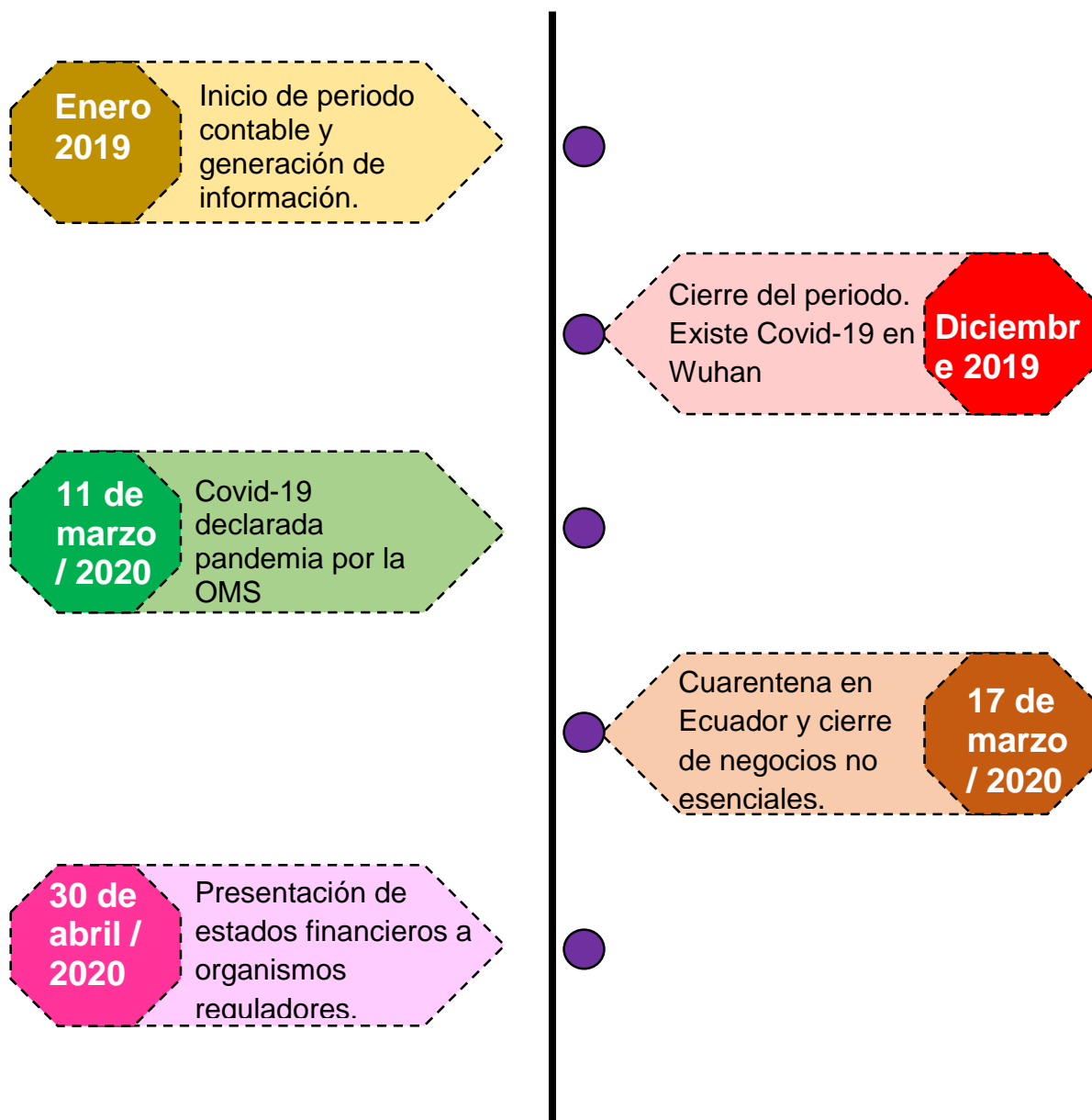


Figura 3.2 Eventos relacionados con el COVID-19

En primer punto se analiza la ubicación geográfica de la entidad que informa. Esto se considera por lo siguiente: es cierto que la pandemia y las medidas implementadas para contenerla son hecho que inciden en la información financiera, pero ¿se puede considerar el brote del virus como el hecho que causa ajuste? Para la respuesta a esta pregunta entra en juego la ubicación de la entidad que informa. Por ejemplo, en el caso de empresas que se encuentren ubicadas en el epicentro del inicio de la pandemia, Wuhan, y que hayan estado preparando sus estados financieros cuando el brote del virus se presentó en

diciembre del año 2019, la gerencia, en el uso de su juicio profesional, puede considerar que este es el hecho que ocurre al final del periodo sobre el que se informa y, por lo tanto, es necesario ajustar los rubros de los estados financieros que se ven afectados.

Por otro lado, en empresas que no se encontraban en el epicentro del inicio de la pandemia, sino que sintieron sus efectos en los meses posteriores, el brote del virus como tal no entra en consideración como el hecho que ocurre al final y que genera ajuste, este es el caso de las empresas de Ecuador. En este punto se analizan las medidas tomadas por los gobiernos para contener el avance del virus y se las contrasta con la fecha de autorización de los estados financieros. Por un lado, si una empresa ecuatoriana autorizó la publicación de sus estados financieros correspondientes al 2019 antes de que se tomaran las medidas gubernamentales para la contención del virus, se podría considerar a este como el hecho ocurrido, las medidas consideradas como eventos no afectarían ni ofrecerían información sobre condiciones o situaciones que ya existían al cierre del periodo, por lo que este hecho ocurrido no implicaría ajustes en los estados financieros.

Por último, se presenta el caso de una empresa que se encontraba preparando sus estados financieros del 2019 y que estos aún no se aprobaban para su autorización. Al mismo tiempo las medidas de los gobiernos ya habían sido implementadas, el hecho ocurrido después del periodo sobre el que se informa. Analizando estas medidas gubernamentales se identifica que estos hechos no proporcionan evidencia de las condiciones o situaciones que ya existían al final del periodo sobre el que se informa de la entidad. Es claro que estos hechos no implican ajustes en los estados financieros en armonía con la NIC 10; sin embargo, dado el alcance de las medidas y los efectos materiales que tendría en la información financiera que se generaría, la empresa debería revelar en las notas a los estados financieros la posible incidencia de estos hechos en las estimaciones contables.

3.2 Resultados de las bases de medición

Dado que la declaración de cuarentena fue emitida el 17 de marzo del 2020 se analiza el caso que la declaración del impuesto a la renta de una empresa correspondiente al año

2019 incluyó en resultados valores de gastos relacionados con la baja de una maquinaria perteneciente a los elementos de propiedad, planta y equipo. La baja de la maquinaria tuvo como motivo la paralización de las actividades productivas, por lo que se averió y no fue posible efectuar arreglos que permitan ubicar nuevamente en funcionamiento dicha maquinaria. Luego de las respectivas evaluaciones técnicas correspondientes, se determinó que el elemento no estaba en condiciones de seguir operando, por lo que se declaró la obsolescencia de este. En este punto, la administración de la empresa procedió a autorizar la baja, alegando el caso fortuito, dado que no se presentaban argumentos razonables para esperar beneficios económicos.

Se muestra la información respecto a los valores en libros de la maquinaria, tales como el costo histórico, la vida útil, los valores por depreciación y el saldo en libros del elemento. Luego de esto se muestran los asientos respectivos correspondiente a la baja de dicho activo y que fueron cargados al estado de resultados.

Tabla 3.2 Datos de maquinarias

Datos	Valores
Tipo de activo	Maquinaria
Costo histórico	1.750.000
Fecha de adquisición	1/1/2015
Vida útil en años	10
Fecha de baja	30/3/2020
Años de uso	5
Meses de uso	3
Depreciación acumulada	918.750
Valor en libros:	831.250

Tabla 3.3 Registros de baja de maquinaria

Fecha	Detalle	Debe	Haber
30/3/2020	Pérdida por baja de maquinaria	831.250	
	Depreciación acumulada	918.750	
	Maquinaria		1.750.000
	P/C baja de activo fijo		

Las NIIF permiten realizar la baja de los cuantos ya no se espera recibir beneficios económicos de los mismos. En este punto se procede a analizar la normativa tributaria con el fin de identificar el tratamiento fiscal esperado. De acuerdo con el artículo 10 numeral 5 de la LRTI y en armonía con el artículo 28 numeral 8 del RLRTI se determina que serán deducibles las pérdidas que se generan en caso de destrucción, daño, desaparición y otros eventos que afecten económicamente a los bienes del contribuyente y que son empleados en la actividad generadora de la respectiva renta; además de que estos se deban acaso fortuito, fuerza mayor o delitos, en la parte en que no hubiere cubierto por indemnización o seguros y que no se hayan registrados como parte del costo en los inventarios.

De acuerdo con la normativa expuesta, las pérdidas que hayan sido generadas, comprobadas y que respondan a casos fortuitos o por fuerza mayor cuyo efecto sea directamente a la salud financiera del contribuyente y a los bienes generadores de ingresos objeto de renta, que estos no sean cubiertos por seguros y que no haya sido incorporados al costo de los inventarios, además de que no pertenezcan a este grupo serán deducibles para propósitos tributarios; sin embargo, el cuerpo legal en cuestión de análisis no aclara lo siguiente: la clase de activos que pueden incluirse en dicha definición; no aclara el alcance y el significado que tiene la definición de caso fortuito o fuerza mayor. Sin embargo, analizando otro cuerpo legal, el Código Civil Ecuatoriano en su artículo 30 establece una definición para casos fortuitos y fuerza mayor. Se los define como el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc.

Este concepto no aclara si una pandemia puede ser considerada como un caso fortuito o de fuerza mayor, por lo que se deja al uso del criterio profesional y a la

interpretación. En este punto una empresa puede considerar que al caso fortuito es la declaratoria de pandemia, mientras que otra administración puede alegar que el caso fortuito son las medidas tomadas por las autoridades gubernamentales para el control de la propagación del virus. Dentro de estas medidas se encuentra la declaración de cuarentena obligatoria y, por ende, la paralización de las actividades comerciales. Por lo tanto, la interpretación y posterior aplicación de dicha normativa puede llevar a que la administración tributaria desconozca la deducibilidad de la pérdida por baja de la maquinaria para efectos tributarios, generando tratamientos impositivos inciertos

Por otro lado, analizando la porción del artículo 28 numeral 6 del RLRTI se determina la deducibilidad de los elementos de propiedad, planta y equipo bajo las siguientes condiciones: en caso de obsolescencia, uso intensivo, deterioro acelerado u otras razones justificadas debidamente, el Director Regional del Servicio de Rentas Internas podrá realizar una autorización para depreciar al elemento en porcentajes mayores a los anuales permitidos e indicados en la normativa. Estos porcentajes serán fijados en la resolución emitida por el director. En este proceso se considerará la técnica contable y los parámetros técnicos de cada industria y del respectivo bien.

De acuerdo con el principio legal expuesto se determina que, para que un activo tenga derecho a la deducibilidad de la depreciación, este valor debe estar relacionado con un activo fijo que presente y sea demostrable su obsolescencia, deterioro o uso intensivo y el cual aún consta de una vida útil remanente para seguir generando beneficios económicos, pero se resalta que no se refiere a un artículo que ha sido de baja como en el ejemplo mencionado. Bajo este contexto, la interpretación y aplicación del artículo del reglamento puede generar la probabilidad que la autoridad tributaria desconozca el importe de la pérdida por la baja de la maquinaria, puesto que dicho acto no se sujeta a una depreciación del importe en libros del activo.

Como último punto se analiza el artículo 29 numeral 6 del RLRTI en el cual se declara que las pérdidas por venta de activos fijos, la cual se entiende como la diferencia entre el valor no depreciado y el precio de venta si este fuera menor, se lo considerará como deducible. Esta norma puede entenderse y ser interpretada con el fin de que se active la

deducibilidad, es decir, cuando la venta de la maquinaria debe realizarse bajo condiciones que aseguren su funcionamiento, con este precedente la maquinaria se da de baja para generar una venta de forma dual. En contraste con esto, en el ejercicio en referencia, con la paralización de las actividades por el COVID-19 provocó el daño en la maquinaria, la cual quedó obsoleta y fue dada de baja. Por lo que en el caso de que exista un potencial adquirente, este elemento ya no sería considerado como un activo fijo y, por ende, puede generar el desconocimiento de la deducibilidad del activo fijo.

Argumentos de la administración de la empresa. Ahora se procede a analizar los argumentos que una empresa puede utilizar con el fin de justificar la deducibilidad del gasto por dar de baja a la maquinaria. Como punto inicial se considera el artículo 10 numeral 5 de la LRTI y el artículo 28 numeral 8 del RLRTI con estos puntos la administración de la empresa puede argumentar que la baja de la maquinaria fue provocada por un daño originado por un caso fortuito o fuerza mayor, es decir la pandemia generada por el COVID-19. Luego que se realizó el informe técnico, se determinó que la maquinaria no podría seguir operando, por lo que se procedió a realizar la baja del mismo.

El informe técnico mencionado en el punto anterior sirve como sustento para la realización de la baja de la maquinaria, por lo que se puede concluir que cumple con las causales para establecer la deducibilidad por motivo de obsolescencia, bajo este contexto, la documentación habilitante permitirá demostrar la verdadera situación de que el activo no puede seguir operando. Sumado a esto se encuentran las condiciones económicas generadas por la pandemia, cuarentena y otras medidas impuestas por el gobierno. Desde el punto de vista de la técnica contable el registro de la pérdida por baja del activo era inminente y no se trataba de una estrategia para disminuir la base gravada para efectos fiscales.

Otro argumento que puede ser utilizado por la administración de una empresa sería la venta del elemento dado de baja, en este caso se generaría una pérdida por la enajenación de activos fijos. En caso de concretarse la venta, este ingreso se registraría como no operacional y la baja del activo genera una pérdida en venta de activos fijos. Sin embargo, la venta como tal constituye un ingreso y genera un beneficio económico para la

entidad por lo que permite recuperar parte de la pérdida generada. Esta enajenación a un tercero puede ser utilizada como justificativo, dado que el precio fue pactado de forma independiente y de acuerdo a las condiciones del mercado obteniendo como consecuencia un ingreso que, para efectos tributarios, no es gravable para el impuesto a la renta lo cual se encuentra en armonía para su deducibilidad en relación al artículo 10 de la LRTI y el artículo 27 del RLRTI, los cuales señalan lo siguiente: son deducibles todos los costos y gastos necesarios, causados en el ejercicio económico, directamente vinculados con la realización de cualquier actividad económica y que fueren efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar rentas gravas con el impuesto a la renta y no exentas; y, que de acuerdo con la normativa vigente se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta.

De acuerdo con los argumentos contables y tributarios expuestos, se concluye que existen tres principios para determinar que en este tipo de transacciones que pueden haberse generado en la pandemia existe un tratamiento impositivo incierto referente al impuesto a las ganancias. Además, se identificaron argumentos suficientes por los cuales la administración de la empresa puede considerar como deducible la pérdida por baja del activo. Ahora, considerando el juicio y criterio profesional, se puede considerar como probable que la Administración Tributaria considere que los importes consignados en resultados por la baja del activo fijo sean no deducibles. En este punto se puede aplicar los principios expuestos en la CINIIF Y aplicar el valor esperado para determinar una respuesta que se aproxime a la resolución de la incertidumbre mostrados en la tabla 3.3.

Tabla 3.4 Valor esperado

Escenarios	Resultado	Importe	Probabilidad	Valor esperado
a	SRI acepta la totalidad de la baja del activo	831.250	30%	249.375
b	SRI acepta parcialmente la baja del activo	332.500	40%	133.000
c	SRI no acepta la baja del activo	0	35%	-
Total				382.375

De acuerdo con la información expuesta en la tabla 3.3 se presentan tres escenarios posibles. El primero de ellos es el caso en el cual el SRI acepta como deducible todos los valores por concepto de la baja del activo, en el segundo escenario la administración

tributaria solo acepta un 40% del total del valor dado de baja. Luego de esto se procedió a usar el juicio profesional para la asignación de las probabilidades para, con esta probabilidad, obtener el valor esperado. El resultado final mostró que el valor de \$382.375 predice mejor el posible resultado de la incertidumbre.

3.3 Resultados de la normativa legal

3.3.1 Provisiones

A continuación, se presenta un caso práctico de resolución de litigios laborales que originan tratamientos impositivos inciertos que se desarrolla bajo el supuesto que una entidad despide intempestivamente a un empleado alegando el principio expuesto en el artículo 169 numeral 6 del Código de Trabajo. Según este cuerpo legal el empleador puede prescindir de los servicios del trabajador ante casos fortuitos o fuerza mayor que imposibiliten el trabajo, así como eventos extraordinarios que los contratantes no pudieron prever o que previsto, no lo pudieron evitar. Se muestra la información del ejercicio.

Tabla 3.5 Despido por caso fortuito

Detalle	Por despido	Por caso fortuito
Fecha entrada	1/4/2018	1/4/2018
Fecha de salida	30/3/2020	30/3/2020
Sueldo pendiente	1.000	1.000
Despido intempestivo	3.000	
Desahucio	250	
Vacaciones	42	42
Décimo tercero pendiente	400	400
Décimo cuarto pendiente	1.000	1.000
Total a recibir	5.692	2.442

Ante este evento la entidad debe de registrar el respectivo gasto y la provisión de pago al empleado. Sin embargo, en los meses de abril, mayo y junio la Asamblea Nacional Constituyente estuvo debatiendo la Ley Humanitaria en la cual se realizaba una interpretación del artículo en cuestión respecto al tratamiento del caso fortuito. Dado que

este cuerpo legal aún no se aprobaba al momento del despido del empleado, los generadores de información de la entidad deben de realizar la aplicación de su juicio profesional para determinar los valores que mejor se ajusten a la resolución de la incertidumbre y de las decisiones que tome el organismo fiscal y regulador. Por lo que se realiza el método del promedio ponderado para determinar los valores que la entidad debe de provisionar basándose en información disponible a la fecha de la provisión.

Tabla 3.6 Valor esperado por litigio laboral

Resultado	Importe	Probabilidad	Valor esperado
Se acepta el pago por caso fortuito	2.442	10%	244
Se acepta el pago parcial por caso fortuito	4.000	20%	800
No se acepta el pago por caso fortuito y se aplica sanción del 1,5	8.538	70%	5.976
Total		100%	7.020

Se plantean 3 casos posibles bajo el supuesto que la empresa ha recibido una demanda laboral por concepto de despido intempestivo bajo la causal de caso fortuito o fuerza mayor. La entidad debe de realizar la mejor estimación que represente la posible resolución de la autoridad fiscal. Como la entidad sabe que se está tramitando el artículo 17 de la Ley Humanitaria el cual establece una sanción del 1,5 veces el valor real a cancelar al trabajador en caso de haber aplicado mal el concepto de caso fortuito o fuerza mayor de acuerdo con el artículo 188 del Código de Trabajo, la entidad emplea esta condición para establecer el importe a pagar. Las probabilidades de ocurrencia son estimadas por un perito, en este caso un abogado capacitado en temas laborales ofrecerá su opinión sobre la resolución del litigio en conformidad con los principios expuestos en la NIC 37. De esta manera el valor esperado y por el cual la entidad debe de realizar la provisión será de \$ 7.020

Capítulo 4

4.1 Conclusiones

Luego del levantamiento y procesamiento de datos se generan las siguientes conclusiones:

Para que una empresa pueda determinar los efectos del COVID-19 en sus estados financieros es necesario que evalúe los eventos y condiciones que pueden influir en su información financiera. De acuerdo con los resultados obtenidos el principio de negocio en marcha se ve comprometido ante las medidas económicas adoptadas por los gobiernos para la contención del avance de la pandemia. Se demostró que una empresa puede determinar en base a procedimientos cualitativas y cuantitativos si cumple o no con el principio de empresa marcha y estructurar sus estados financieros sobre esta base. Para el caso de estudio se determinó que, dado la paralización de las actividades comerciales por la cuarentena, la entidad se encontraba en zona de quiebra, por lo que la gerencia estableció un programa de liquidación y autorizó la preparación de los estados financieros sobre la base de valor neto de liquidación.

Los activos que han sido medidos empleando variables de mercado y las cuales han presentado una variación negativa dado los efectos económicos de la pandemia, han presentado deterioro o baja de los mismos. Para el caso de estudio se tiene la baja total por caso fortuito de un elemento de propiedad, planta y equipo lo cual genera un tratamiento impositivo incierto, puesto que la normativa legal no aclara lo que puede darse como un caso fortuito. Para este caso se plantea el método del valor esperado para determinar el importe que mejor se aproxima a la resolución de la autoridad fiscal.

En la resolución de litigios laborales se crean tratamientos impositivos inciertos, puesto que es necesario realizar la provisión por el litigio; sin embargo, ante la falta de aclaración de los entes gubernamentales sobre el uso de caso fortuito o fuerza mayor, se hace necesario emplear el valor esperad para calcular la mejor estimación de resolución.

4.2 Recomendaciones

Luego de plantear el caso de investigación, se ofrecen las siguientes recomendaciones:

Las empresas deben emplear herramientas cualitativas y cuantitativas para establecer si cumplen o no con el principio de negocio en marcha. Dentro de las herramientas cualitativas se encuentran el uso de planes gerenciales de reestructuración, liquidación, renegociación de deuda, disminución de gastos entre otros. Dentro de las herramientas cuantitativas se encuentran el uso de métodos estadísticos para predecir si la empresa puede continuar operando dentro del futuro cercano.

Se recomienda que las empresas realicen juicios profesionales para determinar si existen hechos ocurridos que representen ajustes en los estados financieros, con el fin de reflejar fielmente la situación financiera de la entidad.

Revisar periódicamente si los supuestos sobre los cuales fueron determinados los costos de ciertos activos necesitan ser actualizados, dado que ya no reflejan las condiciones del mercado.

Bibliografía

Cajo, J. (2016). *Manual Práctico de las NIIF Tratamiento Contable Tributario-Tomo I.* . Lima: Instituto Pacífico.

Código Tributario. (2018). Obtenido de <http://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-literal-a2/CODIGO%20TRIBUTARIO.pdf>

IASB. (2019). *NIC 1 Presentación de estados financieros.* Londres: IABS.

IFRS. (2016). *NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.* Londres: International Financial Reporting Standards. Obtenido de NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

IFRS. (2020). *Marco conceptual para la información financiera.* Londres: IFRS.

LRTI. (2018). *Ley de Régimen Tributario Interno.* Guayaquil: Asamblea Nacional Constituyente.

NIC 16. (2019). *NIC 16 Propiedad, planta y equipo.* Londres: IFRS.

NIC 8. (2016). *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.* Londres: IASB.

NIIF 9. (2020). *Instrumentos Financieros.* Londres: IFRS.

OMS. (11 de Marzo de 2020). *World Health Organization.* Obtenido de Who Timeline - Covid-19: <https://www.who.int/news-room/detail/27-04-2020-who-timeline---covid-19>

OMS. (13 de Mayo de 2020). *World Health Organization.* . Obtenido de Coronavirus Disease (Covid-19) Dashboard: <https://covid19.who.int/>

Oyola, M. (2019). *Propuesta metodológica para el análisis de transacciones de conformidad con la aplicación de la CINIIF 23 La incertidumbre frente a los tratamientos de*

impuesto a las ganancias para sociedades multinacionales del Ecuador, a partir del 2019. Guayaquil: UCSG.

RLRTI. (2018). *Reglamento para la Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno* . Guayaquil: Asamblea Nacional Constituyente.